

SISTEMA TRIBUTÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO

Ricardo Varsano*

1. Introdução e resumo do argumento

O sistema tributário vigente em um dado momento é fruto de um processo de evolução que, na maior parte do tempo, é contínuo. Com efeito, uma vez fixada sua estrutura básica, ele é capaz de adaptar-se, mediante alterações tópicas nas normas legais e administrativas, a modificações nas condições econômicas e sociais reinantes e, assim, operar satisfatoriamente durante períodos relativamente longos.

Mas, análogo nesse aspecto a uma máquina, o sistema tributário sofre desgaste ao longo do tempo, tendo sua capacidade de adaptação reduzida. Além disso, alterações profundas no ambiente econômico podem exigir ajustes que transcendem a capacidade de adaptação da estrutura tributária básica, requerendo sua modificação. Por isso, vez por outra, a tributação precisa sofrer importantes alterações concentradas em um curto espaço de tempo. Não obstante revisões ocorrerem cotidianamente, o costume reservou a expressão “reforma tributária” para fazer referência a tais descontinuidades do processo de evolução.

O sistema tributário brasileiro passou por profunda reforma na década de 60. Desde então, ressalvada a reforma realizada no âmbito da Assembleia Nacional Constituinte, em 1987/88, o sistema evoluiu continuamente, sem alterações em sua estrutura básica. Embora a Constituição de 1988 tenha eliminado alguns tributos e introduzido modificações nas características de outros, notadamente do principal tributo estadual, a reforma de então teve como principal motivação a desconcentração dos recursos públicos, privilegiando especialmente os municípios. Desse modo, a estrutura básica da tributação brasileira vigente ainda é, em essência, aquela construída em 1964/67.

* Coordenador de Estudos Tributários da Diretoria de Estudos Macroeconômicos do IPEA.

Naquela época, o sistema tributário adotado era moderno. Em particular, o Brasil foi um dos pioneiros na adoção da tributação do valor adicionado, técnica atualmente utilizada em mais de 120 países do mundo; e foi o primeiro – e, até bem pouco tempo, o único – país a ter o imposto sobre valor adicionado como fonte de financiamento de governos subnacionais¹.

Como o pioneirismo traz a desvantagem de não se poder contar com experiência prévia, os impostos brasileiros sobre o valor adicionado nasceram com imperfeições, algumas corrigidas ao longo do tempo e outras ainda existentes. Além disso, enquanto a tributação sobre o valor agregado utilizada em todo o mundo evoluiu na direção da generalização e da simplificação, a brasileira foi se tornando cada dia mais especificativa e complexa, criando custos excessivos para o cumprimento das obrigações tributárias, por parte dos contribuintes, e onerosas distorções econômicas.

Distorções ainda maiores são causadas pela crescente utilização de tributos cumulativos como fonte de financiamento do setor público, principalmente da seguridade social. Este tipo de gravame sempre esteve presente no sistema tributário brasileiro. Mas, em reação à desconcentração de receita promovida pela Constituição de 1988, a União promoveu vigoroso aumento da tributação em cascata, ao longo da década de 90, o que provocou intensa deterioração da qualidade do sistema tributário.

Datam também dos anos 90 duas importantes mudanças macroeconômicas. A primeira foi que a economia brasileira passou por um processo de abertura comercial, que incluiu, além de redução das tarifas e das barreiras não-tarifárias, a integração regional, com a formação do Mercosul. Na segunda, logrou-se, em 1994, por meio do Plano Real, a estabilização da economia. Esses dois fatos criaram um novo ambiente econômico em que a competitividade do setor produtivo nacional é a questão-chave para o desenvolvimento do país. Isto exige reformulação da tributação, de modo a ajustá-la às novas circunstâncias.

¹ A afirmação de que o imposto sobre o valor adicionado dos estados brasileiros era até bem pouco tempo um caso único não desconsidera o fato de que a Alemanha adotou um imposto sobre o valor adicionado, arrecadado pelos estados (*landers*), em 1968. No entanto, embora arrecadado pelos *landers*, o imposto alemão não é, do ponto de vista econômico, um tributo subnacional. Sua legislação é nacional e sua alíquota uniforme em todo o território do país, sendo o montante global arrecadado rateado entre as unidades da federação de acordo com regras baseadas no princípio de equalização.

Presentes os principais fatores que determinam a necessidade de uma reforma – estrutura tributária de má qualidade e envelhecida, além de ambiente econômico radicalmente diferente daquele para o qual o sistema tributário fora concebido —, teve início, em 1995, com o envio ao Congresso Nacional de proposta de emenda à Constituição do Poder Executivo (PEC nº 175/95), um processo legislativo visando à sua realização. Desde então, nos sete anos de marchas, contramarchas e interrupções da discussão, o processo apresentou como resultados práticos a Lei Kandir (Lei Complementar 87/96), que reformulou alguns aspectos do ICMS – Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação —, e a proposta recentemente adotada por meio da Medida Provisória 66/02, no sentido de mitigar a cumulatividade das contribuições sociais. Mas a reforma mais abrangente, consubstanciada em um substitutivo à PEC 175/95 aprovado pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados constituída para avaliar a proposta do Poder Executivo, repousa, desde março de 2000, em alguma gaveta da presidência da casa. Há a expectativa de que o processo tome novo impulso em 2003.

O presente trabalho discute, na próxima seção, as principais motivações das reformas tributárias, que se relacionam com os princípios de tributação propostos na literatura sobre finanças públicas. A seção 3 considera a reforma da década de 60 e a evolução posterior do sistema tributário, com ênfase nas motivações das mudanças. A seção seguinte contrasta as condições atuais com as da reforma dos anos 60, e discute os objetivos e condicionantes da futura reforma. A quinta seção apresenta um breve diagnóstico do sistema tributário atual, salientando suas principais deficiências. A seção final considera o processo de reforma tributária ora em curso.

2. As motivações das reformas

A qualidade da tributação é avaliada pela consideração de um conjunto de características a ela associáveis que são consideradas desejáveis. Quando alguma delas está ausente ou deficiente, há motivação para realizar uma reforma.

A primeira das motivações usuais para a reforma é o aprimoramento dos tributos no que diz respeito a seus efeitos sobre o sistema produtivo.

Salvo nos casos em que os tributos são utilizados como instrumentos de política para, intencionalmente, alterar o comportamento dos agentes econômicos, é desejável que sejam neutros, ou seja, que não afetem suas decisões. Na prática, não há tributos neutros, sendo objetivo típico da política tributária minimizar os malefícios por eles causados à eficiência da economia e à competitividade do setor produtivo.

A segunda motivação é a questão da equidade. Deseja-se que a tributação seja justa, e tenha um impacto favorável sobre a distribuição de renda. É duvidoso, contudo, que, em um mundo de intensa mobilidade do capital, a tributação possa ter impacto redistributivo significativo. Se esse for, de fato, o caso, um objetivo mais modesto se impõe, qual seja, o de assegurar, ao menos, que ela não seja regressiva, isto é, que não onere relativamente mais os pobres que os ricos. Isto assegurado, é possível, com os recursos arrecadados, financiar políticas governamentais bem concebidas, focalizadas e executadas, que beneficiem principalmente os mais pobres, assegurando o cumprimento do papel redistributivo do governo, o que é especialmente importante em um contexto de globalização econômica.

A terceira questão que motiva reformas tributárias é a produtividade da tributação. É necessário extrair da sociedade o total de recursos necessários para que o governo seja apropriadamente financiado, sem que seja preciso recorrer a alíquotas excessivamente elevadas, que estimulem a sonegação. A ampliação das bases tributárias, o combate à evasão, e a concepção de tributos mais facilmente arrecadáveis são ações que favorecem a produtividade da tributação.

Simplificar a tributação é outra das motivações usuais de reformas. Cabe aqui salientar que, devido à complexidade natural das relações econômicas, a tributação de boa qualidade é inerentemente complicada. Não obstante, a busca de simplicidade na tributação é essencial, posto que a complexidade está associada a custos para administrar os tributos e para cumprir as obrigações tributárias. Segundo informam entidades representativas de empresários, estimações realizadas revelam que, na atualidade brasileira, o custo incorrido pelo contribuinte para cumprir suas obrigações é alto. Contudo, é preciso evitar a tentação de basear o financiamento do setor público em tributos simples, de baixo custo administrativo e de cumprimento das obrigações, mas que promovem sérias distorções econômicas, cujo custo para a sociedade, embora menos óbvio que os antes mencionados, é incomparavelmente maior.

Finalmente, existe uma motivação para a reforma, pertinente somente às federações e países unitários com regimes fiscais descentralizados, que é a de promover mudança na distribuição dos recursos públicos entre os entes federados, atribuindo mais ou menos recursos ao governo central e, em contrapartida, menos ou mais aos governos dos estados e municípios. Esta é uma questão que está sempre em pauta nas discussões de reforma tributária e uma das de mais difícil solução, em virtude dos inerentes conflitos de interesse presentes.

Uma reforma tributária ampla sempre envolve todas essas questões, mesmo que algumas não estejam explicitadas na agenda das discussões. Mas, em cada reforma, há motivações principais e outras secundárias, bem como aspectos a que se atribui pouca ênfase.

3. A reforma da década de 60 e a evolução posterior

A partir da década de 50, o governo brasileiro adotou o objetivo de estimular o desenvolvimento industrial, transformando-se, aos poucos, no coordenador desse esforço. Assim, foi criado o BNDE – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico —, em 1952, com os intuitos de fornecer crédito de longo prazo para a indústria de base e financiar a infra-estrutura econômica. Favores financeiros e cambiais foram concedidos, buscando atrair capital estrangeiro para o país, e o imposto de importação, àquela altura com participação desprezível no financiamento dos gastos públicos, foi transformado em instrumento de proteção à indústria doméstica. Em 1959, com a criação da SUDENE – Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – tem início o apoio sistemático ao desenvolvimento regional, inclusive com a concessão de incentivos fiscais.

O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas, que não pode ser acompanhado pelo das receitas. Assim, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB – produto interno bruto – no final da década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB. Por outro lado, o sistema tributário mostrava insuficiência até mesmo para manter a carga tributária global. Esta, que crescera ao longo dos anos 50 e atingira um máximo de 18,7% do PIB em 1958, declinou ano a ano a partir de então, até um mínimo de 15,8% do PIB, em 1962.

Nessas circunstâncias, o déficit do Tesouro ultrapassou, em 1962 e 1963, a marca dos 4% do PIB. Não existindo uma estrutura institucional que pos-

sibilitasse o seu financiamento por meio de endividamento público, o déficit foi coberto quase que totalmente através de emissões. A taxa de inflação anual, medida pelo Índice Geral de Preços da Fundação Getúlio Vargas, que era da ordem de 12%, em 1950, e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes, saltando para 74% em 1963.

Para fazer frente à crise econômica e política que o país atravessava, formava-se consenso sobre a necessidade de reorganização de quase todos os setores da vida nacional, ou seja, usando expressão da época, de “reformas de base”. Naquele contexto, a reforma tributária era vista como prioritária, não só para resolver o problema orçamentário como para prover os recursos necessários às demais reformas.

Em 1962, conforme documento da época², as idéias sobre o rumo da reforma já eram claras: a) garantir aumento das receitas fiscais para permitir redução dos déficits do governo; b) melhorar a eficiência do aparelho arrecadador; c) eliminar os entraves à capitalização das empresas, e instituir novos e eficientes estímulos aos investimentos; d) rever a legislação referente aos tributos federais, notadamente visando à simplificação e racionalização, e, no caso do imposto de consumo, a correção de sua incidência a fim de “eliminar as superposições relativas aos elementos componentes do produto, transformando-o, de fato, em imposto sobre o consumo, e não, como atualmente, imposto sobre a produção”; e e) rever a discriminação de rendas entre as três esferas de governo, alterando competências, quando inapropriadas, e condensando o sistema de impostos “eliminando alguns, substituindo outros e unificando diversos”. Em outras palavras, aumentar a produtividade dos tributos – e, com ela, o esforço fiscal da sociedade – era a principal motivação da reforma, embora as demais questões mencionadas na seção anterior, exceto equidade, também fossem cogitadas.

A crise institucional antecipou-se à reforma tributária e somente após a revolução de março de 1964 ela adquiriu impulso. Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1967, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais, e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores

² Os itens relacionados e as citações a seguir constam de estudo preliminar elaborado pelo Conselho do Desenvolvimento, para exame técnico do governo federal, datado de setembro de 1962 [Congresso Nacional para as Reformas de Base, vol. VI, documento 2 (1963)].

empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime. A Emenda Constitucional nº 18/65 que, com algumas alterações, incorporou-se ao texto da Constituição de 30 de janeiro de 1967 e o Código Tributário (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam o fim dos trabalhos dessa reforma.

Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar rapidamente as finanças federais, a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, impostos sobre o valor adicionado, hoje de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França. Além disso, pela primeira vez no Brasil, concebeu-se um sistema tributário que era, de fato, um sistema – e não meramente um conjunto de fontes de arrecadação – com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder.

De acordo com a estratégia traçada, a orientação e o controle do processo de crescimento caberiam ao governo federal, o que exigia a centralização das decisões econômicas. Assim, em relação ao sistema tributário, o objetivo fundamental foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que, não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário, como também se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para moldar as decisões do setor privado e impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada – e, portanto, os detentores da riqueza – a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade.

Em relação ao setor público, centralizou-se o comando dos impostos que fossem primordialmente instrumentos da política econômica – como os impostos sobre o comércio exterior e sobre operações financeiras –, bem como da forma de utilização dos recursos tributários. A reforma previa, no entanto, que os estados e municípios contassem com recursos suficientes para desempenhar suas funções sem atrapalhar o processo de crescimento, principalmente através da arrecadação do ICM – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – e de um sistema de transferências intergovernamentais, que garantia receita para as unidades cuja capacidade tributária fosse precária.

Para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e no controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal foi severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo

que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central. Depois de concluída a reforma, já em 1968, o Ato Complementar nº 40 reduziu o montante das transferências e condicionou a entrega dos recursos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos mesmos, reduzindo ainda mais a autonomia fiscal dos estados e municípios.

A despeito da intensa concessão de incentivos fiscais, a carga tributária do país conseguiu se sustentar acima de 25% do PIB até 1978, com a União arrecadando aproximadamente três quartos do montante de recursos e dispondo, após as transferências para estados e municípios, de cerca de dois terços dos mesmos. Contudo, desde 1970, já era evidente que a concessão dos incentivos corroía excessivamente a receita. Para lidar com o problema, o governo federal determinou que parcela do valor dos incentivos concedidos fosse direcionada para o PIN – Programa de Integração Nacional – e para o PROTERRA – Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agropecuária do Norte e Nordeste –, reduzindo praticamente à metade o valor dos incentivos concedidos através do IRPJ – Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas³. Para reforçar suas fontes de financiamento, o governo federal instituiu o PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social –, primeiro tributo cumulativo criado após a reforma⁴.

Já ao longo da década de 80, diversas outras medidas, tomadas visando evitar queda mais acentuada da arrecadação, causaram a progressiva deterioração da qualidade do sistema tributário brasileiro. Dentre essas, destaca-se a criação, em 1982, de outro tributo cumulativo, a Contribuição para o Finsocial – Fundo de Investimento Social –,⁵ precursora da atual Cofins – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

À época da elaboração da Constituição de 1988, nova reforma se processou. Sua principal motivação foi a descentralização dos recursos tributários. Na verdade, a desconcentração já vinha acontecendo em certo grau desde 1983, e o que houve em 1988 foi a consolidação desse processo. Ampliaram-se a base tributária estadual e o montante a ser obrigatoriamente transferido pela União a estados e municípios, e foi assegurada às unidades subnacionais total autonomia na escolha de como

³ Decretos-leis nº 1.106, de 16 de junho de 1970, e nº 1.179, de 6 de julho de 1971.

⁴ Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

⁵ Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982.

utilizar seus recursos, próprios ou originários de transferências, exceto pela vinculação de 25% da receita a gastos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Houve também nessa reforma objetivos secundários, relacionados às questões de efeitos alocativos e, principalmente, de equidade. Quanto ao primeiro desses aspectos, foram eliminados os impostos únicos (mas mantido o PIS e criada a Cofins, em substituição à contribuição para o Finsocial). Quanto à equidade, previu-se um imposto sobre grandes fortunas, teoricamente muito progressivo, mas que até agora não foi colocado em prática. Separou-se a tributação da transmissão onerosa de imóveis daquela de heranças ou doações. No entanto, a tributação da transmissão *causa mortis* ou por doação, que deveria ser progressiva, jamais foi usada com objetivo redistributivo pelos estados.

Em suma, a preocupação com a questão da equidade não teve efeitos práticos. Mas o principal objetivo, a consolidação da desconcentração de recursos públicos, não obstante reação posterior da União, foi atingido.

A descentralização dos recursos sem a previsão de concomitante processo ordenado de transferência de encargos do governo central para os subnacionais concentrou o desequilíbrio fiscal previamente existente na União. Além disso, a ampliação do papel social do Estado, promovida pela Constituição, provocou deterioração adicional das contas públicas.

Ao longo dos anos seguintes, a União reagiu ao desequilíbrio que lhe foi imposto de dois modos. Do lado da despesa, fez a chamada Operação Desmonte. Do lado da receita, aumentou tributos não partilhados com os estados e municípios. Ou seja, pouco uso fez do IR – Imposto de Renda – e do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados —, que têm qualidade razoável, e abusou de contribuições sociais cumulativas, que têm efeitos econômicos nefastos, ainda que pouco percebidos em uma economia fechada e com inflação altíssima. De fato, as contribuições cumulativas, que correspondiam à cerca de 6% da arrecadação total do país ao final da década de 80, responderam, em 2001, por nada menos que 19% da receita dos três níveis de governo. A qualidade do sistema tributário sofreu, portanto, forte deterioração.

4. A motivação principal e os objetivos secundários da futura reforma

Há praticamente o consenso de que o sistema tributário brasileiro dificulta a inserção bem-sucedida do Brasil na economia global e que é urgente evitar que a competitividade do setor produtivo nacional seja afetada por motivos essencialmente tributários. Na atualidade brasileira, esta é a principal motivação para uma reforma tributária. Trata-se, à semelhança do que foi feito nos anos 60, de recolocar o sistema tributário a serviço do desenvolvimento. No entanto, as condições atuais e, em consequência, a forma de realizar a tarefa, são diferentes.

Na década de 60, o aumento da carga tributária propiciado pela reforma não só ajudou a ajustar as contas do setor público, como permitiu a ampliação do investimento público e o estímulo, via concessão de incentivos fiscais, ao crescimento do investimento privado.

Hoje, a situação é outra. A carga tributária, que até às vésperas do Plano Real era da ordem de 25% do PIB, teve crescimento impressionante – devido à queda da inflação, ao aumento de tributos e à melhoria da máquina arrecadadora —, situando-se, atualmente, ao redor de 35% do PIB. Trata-se de carga muito alta para um país com o nível de desenvolvimento do Brasil, e dificilmente poderá ser ampliada ainda mais.

Por outro lado, a despeito da reestruturação recente pela qual vem passando o Estado brasileiro, não há também evidências de que a carga possa diminuir nos próximos anos. Desde o início dos anos 80, o crescimento econômico do Brasil tem sido lento. A crise fiscal que se instalou no país desde então, ao mesmo tempo em que é uma das causas do fraco desempenho econômico, perdura porque as próprias condições econômicas não são propícias ao ajuste do setor público. Há um círculo vicioso que precisa ser quebrado.

Os elevados encargos da dívida pública, a necessidade de financiar ações sociais do governo que se contraponham à tendência a concentrar a renda e a riqueza do mercado globalizado, e a urgência de investimentos públicos, tanto para repor a infra-estrutura desgastada pela falta de conservação, como para evitar que a precariedade da provisão de serviços públicos essenciais venha a ser um impedimento à retomada sustentada do crescimento, tornam a receita tributária necessária refratária à queda.

Assim sendo, embora uma reforma tributária futura não possa visar à ampliação da carga, ela precisa atender à condição de que a carga tributária seja mantida no nível atualmente observado. Ainda assim, a

restrição orçamentária não comporta a prática, como no passado, da renúncia fiscal para estimular o investimento privado. Tal papel terá que ser desempenhado pelas instituições financeiras públicas, especialmente pelo BNDES, com oferta abundante de recursos a custos compatíveis com a rentabilidade das atividades produtivas.

Para conseguir sustentar por longo tempo um esforço fiscal da ordem de 35% do PIB numa economia com o grau de desenvolvimento do Brasil, é preciso que a reforma a ser empreendida tenha o objetivo de assegurar que tal nível de tributação seja suportável. Para tanto, além de minimizar o efeito perverso da tributação sobre o setor produtivo, é fundamental buscar a melhor distribuição possível da carga tributária entre contribuintes, o que inclui vigoroso combate à sonegação. Este só será possível caso, além da reformulação de normas legais, se invista pesadamente no aprimoramento das administrações fazendárias e na simplificação do sistema de arrecadação.

Não se logrou, até o momento, a realização da reforma devido a constrangimentos que tornam o processo complexo e retardam sua implementação. À medida que o debate foi se intensificando e avançando, o grande desafio tem sido encontrar um caminho que, simultaneamente, atenda ao objetivo principal e respeite certos condicionantes.

O principal obstáculo à implementação da reforma tem sido o temor de que ela prejudique o ajuste fiscal em curso. Uma reforma tributária que seja relevante sempre implica risco para a arrecadação no curto prazo. Não por questões técnicas e administrativas, que são controláveis, mas devido à possibilidade de contestação judicial das mudanças na tributação, com possível interrupção do recolhimento de tributos. Por outro lado, a menos que se tolere algum risco, não será possível reduzir a iniquidade da tributação e seus efeitos perversos sobre o sistema produtivo, o que deverá resultar, brevemente, na impossibilidade de manter por muito tempo a arrecadação no seu nível atual. Logo, o dilema entre realizar a reforma e manter o ajuste fiscal é falso. O ajuste fiscal só será duradouro se a reforma for concretizada.

Outra questão difícil, que requer intensa negociação, é a tributação sob responsabilidade das unidades subnacionais de governo. Ainda que as transferências intergovernamentais cumpram um importante papel no financiamento das esferas subnacionais, desde que o país se converteu em uma federação, o sistema tributário nacional caracteriza-se pela atribuição de competência aos estados e municípios para cobrar seus respectivos tributos, e de autonomia para legislar sobre os mesmos. Tal

característica, aliada à tendência mundial em direção à descentralização de encargos, impõe à reforma a restrição de que a autonomia das unidades subnacionais para legislar em matéria tributária deve ser respeitada.

Por outro lado, a autonomia fiscal dos entes federados não pode ser colocada acima dos interesses maiores da nação. Vale dizer, a atribuição de poderes tributários às instâncias subnacionais não pode significar a existência de distintos territórios fiscais dentro de um mesmo país, fazendo-se necessária a harmonização dos tributos, de modo a evitar que a alocação privada de recursos e a distribuição geográfica dos fluxos financeiros, produtivos e comerciais sejam distorcidas. Portanto, uma dificuldade adicional a considerar, no processo de reforma, reside em encontrar o maior grau de autonomia de cada ente federado que seja compatível com a necessária coordenação (vertical e horizontal) das suas respectivas práticas tributárias.

Qualquer reforma implica mudanças nas distribuições da carga tributária entre contribuintes e da arrecadação entre as diversas unidades de governo. Se a carga tributária global permanecer constante, é evidente que, no curto prazo, sempre haverá ganhadores e perdedores. No longo prazo, os benefícios que a sociedade vier a auferir da reforma podem criar uma situação em que todos ganhem. Mas não há garantias de que isso ocorra, sendo provável que, mesmo no longo prazo, a despeito do ganho global, haja perdedores.

Isto impõe duas condições adicionais à realização da reforma. A primeira é que ela não imponha perdas de receita insuportáveis para cada uma das unidades da federação ou que, se isto ocorrer em algum caso, preveja-se forma de recuperar a perda, seja por esforço próprio de arrecadação, ou por transferências intergovernamentais. A segunda é que ela anteveja, sempre que haja alterações de monta, uma transição suave de um regime para outro.

Sempre que se retoma a discussão da reforma tributária, surge na pauta a questão da discriminação de rendas entre as três esferas de governo, e entre os entes de cada uma delas. Esta é outra questão de difícil tratamento, inerentemente conflituosa, que precisará ser criteriosamente analisada. No entanto, a despeito de sua importância, é uma questão menos urgente do que a correção das distorções impostas pela tributação ao sistema produtivo. Convém, por isso, evitar colocá-la na pauta até que se complete a reforma necessária à retomada do crescimento, o que não impede, evidentemente, que se iniciem desde já os trabalhos técnicos que devem embasar as decisões a esse respeito.

5. A qualidade do sistema tributário vigente

A deterioração da qualidade do sistema tributário se fez mais sentida após ocorrerem no país, ainda na primeira metade da década de 90, duas importantíssimas mudanças no plano macroeconômico. Promoveu-se ampla abertura da economia, que incluiu a criação do Mercosul, e conseguiu-se, com o Plano Real, redução quase instantânea da inflação de um patamar mensal de dois dígitos para um anual inferior a 10%. Esses dois choques mudaram completamente o ambiente econômico em que o setor produtivo opera. Neste novo ambiente econômico, a questão-chave para a sobrevivência do setor produtivo – que era o ganho financeiro – passa a ser a competitividade. A boa qualidade da tributação torna-se essencial para evitar prejuízos ao crescimento econômico.

Com a abertura econômica, as decisões de produção e investimento passam a ser processadas em escala mundial, implicando estreitos limites à soberania fiscal do país: fica eliminada a possibilidade de utilizar exportações como base para a obtenção de receita; e a tributação de movimentos de capital, que são a ela extremamente sensíveis, precisa ser cuidadosamente concebida, mais ainda no caso de investimentos na produção, que são sensíveis não só à tributação dos fluxos, como também à dos negócios.

A formação de blocos regionais – Mercosul, no caso do Brasil – reduz drasticamente a autonomia da política comercial. A adoção de tarifa externa comum e a supressão do imposto de importação nas transações entre membros do bloco impedem a compensação através deste tributo, feita no passado, de desvantagens competitivas impostas pela tributação interna a produtores nacionais.

Com a estabilidade, distorções impostas pela tributação de má qualidade, antes pouco importantes em face das enormes disfunções causadas pela inflação, ganham vulto e tornam-se intoleráveis, precisando, por isso, ser eliminadas.

Nessas circunstâncias, minimizar os efeitos perversos dos tributos sobre a competitividade é fundamental para a retomada do crescimento econômico de forma sustentada. Importa que a tributação interna não iniba a exportação, o investimento e a criação de emprego; assegure igualdade de competição no mercado doméstico entre produtores nacionais e entre esses e os estrangeiros; seja o mais neutra possível com respeito à escolha de local e método de produção, para não induzir decisões que aumentem o custo do que é produzido; e seja passível de

harmonização com os sistemas tributários de nossos principais parceiros comerciais.

No atual sistema tributário brasileiro, o que se observa é uma tributação antagônica ao desenvolvimento, pois que:

- Impõe desvantagem competitiva ao setor produtivo nacional, tanto no mercado externo como no nosso próprio mercado;
- Distorce fortemente as decisões de alocação de recursos, prejudicando a eficiência econômica;
- Onera bens de capital, desestimulando o investimento;
- É complexa, a ponto de dificultar a harmonização tributária internacional;
- Facilita ou mesmo estimula a evasão, gerando iniquidade e competição desigual; e
- Propicia guerras fiscais, criando conflito na federação, enquanto o desenvolvimento requer cooperação e harmonia entre os entes federados.

Mudar esse quadro, mediante ampla reforma tributária, é uma condição necessária, embora não a única, para que o Brasil retome uma trajetória de crescimento econômico mais rápido, propícia ao investimento e à criação de emprego, bem como facilitadora do equilíbrio das contas públicas.

As principais deficiências do sistema tributário, que precisam ser eliminadas ou, quando impossível, atenuadas são:

- **Cumulatividade**

A tributação em cascata no Brasil é hoje responsável por mais de 20% da receita tributária total do país. Além de PIS, Cofins e CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras –, o ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – é um imposto cumulativo. Geram também cumulatividade: a interação do ISS com o ICMS e o IPI; a tributação dos bens de capital pelo IPI; a adoção do critério de crédito físico no IPI e no ICMS, ou seja, somente os insumos que se incorporam fisicamente aos bens produzidos – e não os que são consumidos no processo de produção – dão ao contribuinte o direito de se creditar de imposto anteriormente pago sobre eles; e a não restituição pelas autoridades tributárias de créditos de IPI e ICMS acumulados pelos contribuintes. Além disso, são tributos cumulativos o imposto e a

contribuição incidentes sobre o lucro das empresas quando cobrados sobre o faturamento como presunção de lucro e o Simples, observado que, nesses casos, é opção do contribuinte sujeitar-se a essas formas de tributação.

A cumulatividade onera as exportações e os bens de capital; torna a carga sobre produtos nacionais maior que a incidente sobre similares importados; altera não intencionalmente preços relativos, distorcendo as decisões quanto ao método de produção – por exemplo, desestimulando a terceirização – e criando ineficiência no sistema produtivo; e dificulta a harmonização dos tributos brasileiros com os de nossos parceiros comerciais.

- Evasão

A evasão é a maior inimiga da equidade fiscal, obrigando os que pagam regularmente seus impostos a pagarem mais que sua justa parcela para compensar a receita perdida. Além disso, resulta em competição desigual entre os que pagam corretamente os impostos e aqueles que os sonegam.

Embora o controle da evasão deva ser feito principalmente pela administração fiscal, o problema precisa ser tratado desde a concepção do sistema tributário, para evitar brechas na legislação que facilitem a sonegação. Uma brecha importante, um verdadeiro convite à sonegação, é a sistemática de tributação pelo ICMS de transações interestaduais.

- Sistemática de tributação do comércio interestadual pelo ICMS

A sistemática de tributação do comércio interestadual pelo ICMS é complexa. As mercadorias, quando vendidas a contribuintes do imposto, são tributadas com alíquotas inferiores às aplicadas às transações internas a um estado, e que diferem (7% ou 12%) conforme a origem e o destino do fluxo comercial. Quando vendidas a não-contribuintes, as mercadorias são tributadas da mesma forma que nas operações internas.

Isto origina uma série de problemas, entre os quais: estímulo para que não-contribuintes (categoria que inclui não só consumidores, mas também prestadores de serviços e órgãos públicos) adquiram bens em estado cuja alíquota seja mais baixa; estímulo para que, sob certas circunstâncias bastante comuns, os contribuintes adquiram bens fora do estado, independentemente de diferenças entre as alíquotas internas dos estados; estímulo à evasão; estímulo a guerras fiscais; e redistribuição não intencional e indesejável de receita entre estados.

Em suma, em decorrência da sistemática adotada atualmente, há perdas de arrecadação, distorções econômicas e competição desigual entre os estabelecimentos de um estado e seus competidores de outros estados.

- Guerra fiscal

A guerra fiscal do ICMS é motivada pela legítima aspiração dos governos estaduais de expandir a produção, o emprego e a renda em suas respectivas jurisdições. Se um ou poucos estados menos desenvolvidos concedessem incentivos fiscais, o provável resultado seria a atração de empreendimentos para seus territórios, alcançando-se os objetivos almejados.

Ocorre que a dinâmica da guerra fiscal é extremamente perversa. Como todos os estados dispõem de tributos semelhantes, todos oferecem incentivos similares. Nessas circunstâncias, se um estado não conceder os incentivos, estará condenado a não hospedar novos empreendimentos. Assim sendo, a concessão de incentivos se generaliza e se aprofunda, transformando-se na guerra fiscal. Com a generalização dos benefícios fiscais, eles perdem a eficácia, ou seja, deixam de funcionar como incentivo à localização. Se todos os estados oferecem benefícios fiscais semelhantes, as empresas voltam a decidir sua localização com base apenas nos incentivos econômicos naturais ou criados pela ação governamental (por exemplo, infra-estrutura); e os incentivos transformam-se em meras reduções de receita, impedindo que os estados financeiramente mais fracos ofereçam condições propícias à produção, o verdadeiro fator de atração do investimento.

Ao fim e ao cabo, a guerra fiscal promove, além de conflitos na federação, o aumento da concentração industrial nos estados mais ricos.

- Excessiva tributação da folha de salários

A utilização da folha de salários como base tributária para o financiamento da previdência social é prática bastante difundida. Este tipo de tributação afeta a competitividade do sistema produtivo do país. Quanto mais intensa ela for, *vis-à-vis* a adotada pelos competidores no mercado internacional, menor a competitividade do país. No Brasil, além de financiar a previdência social, essa base tributária é utilizada com outras finalidades (salário-educação, contribuições para o chamado Sistema S, e diversas outras).

Não obstante ser praticamente impossível abandonar esta base, quanto menor for a intensidade de sua utilização, maior será a competitividade dos produtos nacionais, tanto no mercado externo como no próprio mercado doméstico, dado que as normas internacionais não permitem, em relação a esse tributo, a exoneração de exportações, nem a imposição de ônus compensatório sobre importações.

- Tributação elevada da renda das empresas e pouco intensa da renda dos indivíduos

O IRPF – Imposto de Renda das Pessoas Físicas –, não obstante a dificuldade que apresenta para controle da evasão, tem as vantagens de pouco afetar o funcionamento do sistema produtivo e de permitir a graduação da sua intensidade de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo. Já a tributação do lucro das pessoas jurídicas, da mesma forma que os tributos incidentes sobre a folha de salário, embora largamente utilizada no mundo, afeta a competitividade das empresas. Por isso, em praticamente todos os países desenvolvidos, a tributação das pessoas físicas é parcela mais importante da arrecadação do imposto de renda que a de pessoas jurídicas. No Brasil, considerados não só o IRPJ como também a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido —, ainda ocorre o inverso, afetando negativamente a competitividade e, ao mesmo tempo, pouco contribuindo para melhorar o impacto do sistema tributário sobre a distribuição de renda.

- Complexidade

A tributação brasileira tornou-se mais complexa ao longo do tempo. Isto reflete, em parte, a maior complexidade que a própria economia brasileira adquiriu ao longo do processo de desenvolvimento. No entanto, parte da complexidade da tributação, que cria custos para a administração tributária e para o contribuinte, é desnecessária, podendo ser eliminada. O exemplo mais marcante de complexidade desnecessária é a existência de 28 diferentes conjuntos de normas legais e administrativas regendo impostos sobre o valor adicionado (o IPI, federal, e os ICMS de 26 estados e do Distrito Federal). Outros exemplos são o IRPJ e a CSLL, que exploram bases semelhantes com metodologias diferentes.

6. O atual processo de reforma

Está em curso, desde 1995, um lento processo de reforma tributária, que teve início com o envio ao Congresso Nacional de proposta de emenda à Constituição do Poder Executivo (PEC 175/95). Desde então, nos sete anos de marchas, contramarchas e interrupções da discussão, o processo apresentou poucos resultados práticos. Há a expectativa de que ele venha a tomar novo impulso em 2003.

Para fazer uma reforma tributária no Brasil, é necessário um longo processo que envolve trabalho em três diferentes níveis.

O primeiro é o nível constitucional, posto que a Constituição brasileira contém a definição das linhas mestras do sistema tributário bem como, em alguns casos, as diretrizes orientadoras das características dos tributos. Nesse nível, está um dos mais importantes pontos a ser tratado, qual seja, uma profunda reforma do ICMS que harmonize os impostos estaduais, reduza a complexidade, mitigue a guerra fiscal, e elimine outras deficiências atualmente existentes.

O segundo nível é o das demais normas legais. Emendas à Constituição requerem a criação ou a alteração de leis. Mas há também os casos em que a mudança pretendida não requer alterações na Constituição, apenas em leis. Esta é a situação, por exemplo, de eventual reforma do imposto de renda, que depende exclusivamente de alterações em leis ordinárias.

O terceiro nível é o da administração. Por melhor que seja a concepção de um sistema tributário, a qualidade da tributação é limitada, na prática, pela aptidão da sua administração. Sempre é desejável, portanto, melhorar a sua qualidade, havendo um processo contínuo de aprimoramento. Contudo, quando ocorre uma reforma de grande porte no sistema tributário, mudanças pontuais nas normas e procedimentos são necessárias para lidar com as alterações na legislação, sendo esta uma boa oportunidade para um salto qualitativo da administração.

Toda a discussão de reforma tributária do passado recente considerou apenas o primeiro dos três níveis mencionados. Isto explica a pouca ênfase dada, até agora, à questão de equidade, típica do nível de legislação ordinária, e a concentração da discussão nos efeitos da tributação sobre o setor produtivo, que, como se argumentou ao longo deste artigo, é, de fato, a questão mais premente.

A tramitação da PEC 175/95 começou em uma comissão especial da Câmara dos Deputados constituída para avaliá-la. Mas, logo em segui-

da, evidenciada a falta de interesse por parte do próprio proponente, o processo legislativo foi descontinuado. Ao invés de buscar a aprovação da PEC, tratou-se de fazer um pouco do que estava nela contida, aprovando-se, em setembro de 1996, a chamada Lei Kandir⁶. Ela promoveu importantes alterações no ICMS, tais como a exoneração das exportações e dos bens de capital, sem, contudo, abordar questões não menos importantes que dependem de emendas à Constituição, como, por exemplo, a tributação dos fluxos de comércio interestadual.

No final de 1998, um grupo de deputados resolveu chamar a si o encargo de promover a reforma tributária. O esforço legislativo foi retomado. No início da legislatura seguinte, foi criada uma nova comissão especial que, partindo da PEC 175/95, que se limitava ao capítulo do Sistema Tributário da Constituição, criou um substitutivo de escopo mais amplo. Nele, alteravam-se também as contribuições sociais visando eliminar a tributação cumulativa. O substitutivo apresentado pelo relator foi votado na Comissão e aprovado com 35 votos a favor, e apenas um contrário. Esta votação reflete não só o apoio de praticamente todos os partidos, mas, também, um grande esforço de negociação, envolvendo mudanças no texto, que resultou no apoio de um amplo leque de instituições privadas, das entidades representativas dos municípios e da grande maioria dos governos estaduais.

Não obstante todo o esforço político realizado e a superação de um dos maiores obstáculos à reforma — acordo a respeito da distribuição das rendas públicas entre os entes federados —, a proposta não prosperou, em virtude da forte oposição a ela por parte do Ministério da Fazenda. Alegava-se que a eliminação da tributação cumulativa poderia ser feita sem recorrer a uma emenda à Constituição, e que esta, na forma proposta, punha em risco a arrecadação em meio a um processo de ajuste fiscal. Com isto, perdeu-se uma oportunidade ímpar de realizar a reforma que, como aqui se argumentou, é essencial para a manutenção do ajuste fiscal.

A mobilização política em favor da reforma não foi, todavia, em vão. Foi dela que resultou a proposta recentemente adotada por meio da Medida Provisória nº 66⁷, no sentido de mitigar a cumulatividade das

⁶ Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. A lei Kandir foi alterada pelas Leis Complementares nº 92, de 23 de dezembro de 1997; nº 99, de 20 de dezembro de 1999, e nº 102, de 11 de julho de 2000.

⁷ Medida Provisória nº 66, de 28 de agosto de 2002.

contribuições sociais. Outra consequência foi o consenso formado a respeito da necessidade, da urgência e da principal motivação da reforma. Todos os candidatos à Presidência da República colocaram entre as principais tarefas que se atribuíam para o primeiro ano do mandato a realização de uma reforma tributária. E, apesar das distintas propostas apresentadas ou delineadas durante a campanha, todos salientaram a necessidade de que a reforma tenha como principal objetivo evitar que a tributação continue a prejudicar a competitividade do setor produtivo nacional.

O substitutivo aprovado na Comissão Especial, que ora repousa em alguma gaveta da presidência da Câmara dos Deputados, parece ser, se não uma proposta definitiva, a ser considerada e votada pelo plenário da casa, pelo menos um avançado ponto de partida para o reinício da discussão do tema.